

# Over de toekomst van de accountant

## Deel 3

*J. ten Wolde*

ACCOUNTANTSCONTROLE

### Verantwoording

Het is ter voorbereiding op een artikel over de toekomstige rol van de accountant aanvankelijk een genoeg je gedachten te ordenen: mijmeren over de toekomst is een plezierige bezigheid en er is geen uitgebreid literatuuronderzoek noodzakelijk.

Maar al spoedig vechten de verschillende onderwerpen om voorrang om in het artikel opgenomen te worden: het controleproces, de ontwikkelingen in de regelgeving, nieuwe diensten, ontwikkelingen op IT-gebied, enzovoort. En daarbovenop komen nog andere keuzes: moeten we het hebben over de gewenste rol of de waarschijnlijkste rol, moet het gaan over de nabije toekomst of de verre? Kortom, voldoende stof voor een lijvig boek.

Ik heb gekozen voor een palet van onderwerpen – zonder een sterk samenhangende structuur – en de weergave van een persoonlijke visie die, bij mijn weten, niet afwijkt van de koers die KPMG zowel in Nederland als internationaal vaart. Met deze publicatie, met het nieuwe controleproces van KPMG en met bijdragen van Bob Elliot in de US ('Elliot Committee') verwacht KPMG een bijdrage te leveren aan de ontwikkeling van het accountantsberoep.

### Het oude controleproces

Het controleproces in de tachtiger jaren was vergaand gestructureerd. Het kenmerkte zich door het gebruik van een redelijk groot aantal formulieren, voorbereide beslissingen zoals 'Als je een fout vindt in een systeemtest van 30, breid dan de test uit met 10', risicoanalysetabellen en formules voor de berekening van de toleranties en de

toerekening daarvan. Hoewel de grondgedachte achter de risicoanalyse – ga na wat er afgezien van interne controle fout kan gaan, ga de betekenis na van de door de cliënt genomen beheersingsmaatregelen en als resultante daarvan, overtuig jezelf aanvullend op directe wijze – dermate 'basic' is dat zij ook in de toekomst naar mijn mening centraal zal staan, is de risicoanalyse in haar uitgebreid gestructureerde gedaante verdwenen. Hoewel destijds prediker van deze structuur, was ik later een van de eersten die pleitten voor meer 'chaos'.

Ik had inmiddels door kennisname van de uitkomsten van kwaliteitscontroles ontdekt dat de vergaande structurering een essentieel element te veel op de achtergrond drukte: zelf nadenken door de onderzoeker, de specifieke omstandigheden op dat tijdstip bij die cliënt met die voorgeschiedenis mee laten wegen en kritisch zijn. De uitkomst van een controleproces wordt namelijk niet alleen beïnvloed door de kwaliteit van het proces in technische zin maar vooral ook door de hantering daarvan door de controlemedewerkers.

Analyse van tuchtrechtzaken en andere ongelukken leerde dat accountants in veel gevallen te druk waren met de afzonderlijke bomen en daarvoor het bos onvoldoende beoordeelden.

De afschrijvingskosten, de salariskosten enz. werden wetenschappelijk verantwoord gecontroleerd, maar de cliënt was soms spoedig daarna –

---

J. ten Wolde RA is directeur bij KPMG en lid van zowel het nationale als het internationale Audit & Accountancy Committee. Hij is betrokken bij productinnovatie zoals management control, forensische accountancy, 'business ethics' en vernieuwing in het (internationale) controleproces.

zonder een signaal van de accountant – failliet. Een tevreden vaktechnicus, maar zeer in de accountant teleurgestelde aandeelhouders en werknemers.

## Fraude

Ook op het gebied van fraude stelde de controlerend accountant de cliënt regelmatig teleur: 'Accountantscontrole is niet gericht op fraude'. Daarin geloofden we zelf zozeer dat we zelfs een oude accountantseigenschap zijn kwijtgeraakt: een gezonde dosis professionele argwaan. Fraudes die het beeld van de jaarrekening beïnvloeden zijn zeer zeldzaam; fraudes die de directie en/of de commissarissen – en het publiek – schokken komen daarentegen veelvuldig voor. Een flinke interne fraude is zelfs veelal een traumatische ervaring, zeker voor de directie van een middelgrote of kleine onderneming: men kent de fraudeur vaak persoonlijk, soms al vele jaren. Er is sprake van een vertrouwensschok, de directie voelt zich veelal tekortgeschoten. Directies verwachten dat de accountant hen hiervoor behoedt. Ook in het kader van corporate governance mag worden verwacht dat commissarissen en directieleden systemen die frauderesistent zijn waarderen. Mede daaruit is de huidige aandacht voor processen die de integriteit in stand houden te verklaren.

In het controleproces van de toekomst zal naar verwachting weer plaats worden ingeruimd voor fraude: risicoanalyse specifiek gericht op fraude, meer aandacht voor fraudegevoelige processen en nadrukkelijker rapporteren over onvolkomenheden in de interne controle die fraude – ook fraudes die de jaarrekening niet materieel zullen beïnvloeden – mogelijk maken.

Repressieve onderzoeken bij een vermoeden van fraude zullen in de toekomst in toenemende mate gedaan worden door specialisten: niet alleen omdat aanvullende kennis op juridisch gebied en op gebied van controletechniek en control tactiek vereist is, maar ook omdat de risico's verbonden aan rapportering door onervaren personen te groot zijn en omdat de objectiviteit van het onderzoek in de knel kan komen als de onderzoeker de potentiële daders al jaren persoonlijk kent. Ook kunnen tijdens het onderzoek gegevens boven water komen waarvan het beter is dat de huisaccountant daar voor het behoud van een zakelijke verhouding geen weet van heeft, zoals informatie over privé-omstandigheden van betrokkenen.

## De rol van de jaarrekening

Velen verwachten dat het belang van het fenomeen 'jaarrekening' en daarmee van het jaarverslag zal afnemen. Er is een trend waarneembaar van grotere openheid en hogere frequentie van tussentijdse berichten die van belang zijn voor de koersvorming, waardoor de jaarrekening nog nauwelijks verrassingen heeft/mag hebben. Voor financiële analisten is de jaarrekening niet meer de enige bron voor analyse.

Niettemin is er een aantal redenen om te veronderstellen dat de jaarrekening nog een lang leven beschoren is. Er zal allereerst behoefte blijven aan een jaarlijks terugkerend vast 'ankerpunt' dat door middel van conventies totstandkomt. Het belang van deze conventies zal toenemen door de globalisering en de groeiende vraag naar vergelijkbare informatie.

Bij de overheid zal de belangstelling voor de jaarrekeningen niet verminderen. Integendeel: de strijd tegen de criminaliteit zal deze belangstelling zelfs doen toenemen.

Daarnaast zal onder invloed van corporate governance de inhoud van het jaarverslag in variëteit en diepgang toenemen. Een stimulans zal ook uitgaan van de toenemende belangstelling voor 'ethisch ondernemen': sociaal verantwoord ondernemen waarbij winstmaximalisatie niet langer het hoogste doel is. Betrokken actoren verlangen in het jaarverslag terzake relevante informatie. Ten slotte zal de jaarrekening een rol blijven vervullen bij het proces van décharge voor bestuurders en commissarissen.

## Het nieuwe controleproces

Het nieuwe controleproces zal zich kenmerken door een verder doorgevoerde risicoanalyse en aandacht voor de bij de cliënt werkzame processen. Gezien de sterke toename van belangstelling van directies en toezichthouders voor de kwaliteit van processen c.q. systemen zullen gegevensgerichte controles nog slechts plaatsvinden als deze – door accountant vervangbare – leemtes vertonen. Statistische steekproeven zal men derhalve bij de meeste accountantskantoren nog maar zelden aantreffen. De statistici zullen hun cliënten buiten de kring van kantoorgenoten moeten zoeken, bijvoorbeeld door te gaan adviseren bij kwaliteits-toetsen van bepaalde processen.

De risicoanalyse zal onder andere gebaseerd

zijn op een diepgaande analyse van de strategische processen en omstandigheden van de cliënt; uitgevoerd door controlepersoneel dat een grote kennis en ervaring heeft van de branche. Het controleteam zal over verschillende vaardigheden beschikken en niet langer uitsluitend bestaan uit accountants maar ook – al of niet roulerend – uit IT-specialisten, management consultants, belastingadviseurs en ... juristen.

De uitkomsten van een dergelijk proces – zie hierna – zullen in waarde toenemen. De behoefte aan het product 'zekerheid' zal naar mijn mening toenemen omdat niet alleen de hoeveelheid informatie groeit maar ook omdat – door de voortschrijdende techniek – de mogelijkheden toenemen om die informatie te manipuleren.

### **Het nieuwe controleproces van KPMG**

Een aantal jaren geleden werd intern geconcludeerd dat de rol van de accountant aan een grondige analyse toe was. Dit leidde via een trendbreuk-analyse tot een business process redesign van het controleproces van KPMG.

Via een grootschalig internationaal project (50 accountants, consultants, automatiseringsdeskundigen, HR-specialisten en dergelijke uit 17 landen, doorlooptijd circa 2,5 jaar; projectnaam Audit 2000) werd een nieuw controleproces c.q. nieuwe methodologie uitgewerkt.

Na internationale pilots in 1995 en 1996 wordt de nieuwe aanpak dit jaar wereldwijd 'uitgerold'. Omdat er veeleer sprake is van een attitudewijziging, een wijziging in de benodigde competenties alsmede een belangrijke wijziging in de ondersteunende processen bij KPMG, zoals knowledge management, workflow management en een hoog IT-niveau – fundamentele zaken derhalve – dan van een andere methodiek, zal het een aantal jaren duren voordat alle controleopdrachten van KPMG volledig volgens de hoog gestelde ambities zullen worden uitgevoerd.

In het nieuwe controleproces van KPMG zijn vijf elementen van grote betekenis:

#### *Strategic analysis*

Met behulp van zogenaamde business models worden de activiteiten van de cliënt, zijn markt (en andere exogene factoren), zijn strategie, de ondernemingsrisico's en de kritische succesfactoren geïnventariseerd en beoordeeld.

#### *Business process analysis*

Van de belangrijke – zowel vanuit een oogpunt van strategisch belang voor de cliënt als uit een oogpunt van belang voor de jaarrekening – hoofdprocessen en de ondersteunende processen worden doelstellingen, risico's, key performance indicators en beheersingsmaatregelen geïnventariseerd en beoordeeld.

#### *Risk assessment*

Het proces van risicoanalyse van de cliënt wordt beoordeeld: heeft de cliënt een juist en volledig beeld van zijn risico's; dekken de getroffen beheersingsmaatregelen deze risico's voldoende af; welke risico's behoeven aandacht van de accountant?

#### *Business measurement*

Van de belangrijkste performance indicators worden de uitkomsten beoordeeld en vergeleken met die van soortgelijke branchegenoten (benchmarking). Na een 'gap analysis' zal de cliënt geadviseerd worden over verbetering van zijn processen.

#### *Continious improvement*

Elke KPMG'er heeft de ambitie en de plicht om zowel het controlewerk als het advieswerk te verbeteren ten opzichte van eerder verricht werk; deze ambitie geldt ook voor verbeteringen in de performance van de cliënt.

Deze vijf nieuwe elementen, tezamen met bestaande elementen, zoals nauw overleg met directie en commissarissen (of andere toezichthoudende organen) over de focus van de controle, evaluaties van de kwaliteit van de controle binnen het team en met de cliënt en een duidelijke en heldere rapportering over bevindingen en aanbevelingen, vormen het conceptual framework waarbinnen zowel de multinationals als de MKB-clënten zullen worden gecontroleerd.

Dit nieuwe controleproces vereist nieuwe competenties van de leden van het controleteam; interdisciplinaire samenwerking is een must. De betrokkenheid en het leiderschap van de verantwoordelijke directeur is van eminent belang.

De nieuwe 'aanpak' wordt door zowel KPMG'ers als cliënten zeer enthousiast ontvangen. KPMG'ers staan te dringen om bij de eerste lichtingen die met deze nieuwe aanpak gaan werken, te behoren.

## Het profiel van de toekomstige accountant

De accountant verandert van profiel: meer adviesvaardig en meer ondernemingsgericht. Hij kent de mogelijkheden van IT en gebruikt ze in grote mate zelf. Dit met name om kennis te ontsluiten: kennis die hem in staat moet stellen beter te functioneren bij die specifieke cliënt en kennis die hij beschikbaar zal stellen aan zijn cliënt (toegang tot data bases all over the world, benchmarking). Hij zal ook – althans de organisatie die achter hem staat – de wegwijzer zijn in het informatiewoud. Want dat de variëteit en omvang van de informatie die op een individu of een organisatie afkomt nauwelijks meer te behappen is, is thans al duidelijk. De accountant kan hier een belangrijke rol spelen.

De accountant zal in de toekomst meer oog hebben voor de mens: onregelmatigheden herkennen vaker aan de mens en aan de werkcultuur dan aan de cijfers.

‘Hij’ zal in toenemende mate een ‘zij’ worden. hoewel op korte termijn in Nederland nog niet hetzelfde hoge percentage vrouwelijke accountants verwacht mag worden als in Canada, Engeland en Amerika.

De gedurende het laatste decennium opgetreden vermindering van de zwaarte van de RA-opleiding en de onmin tussen de twee beroepsgroepen (AA en RA) zullen er mijns inziens toe leiden dat door het maatschappelijk verkeer in mindere mate gekeken zal worden naar het diploma, maar meer naar de standing van het kantoor waar de accountant werkzaam is. Een ontwikkeling die in de Angelsaksische landen al een aantal jaren geleden is ingezet.

De toekomstige accountant heeft een ‘opportunity’, een marktkans, om zich op te werpen als ‘auditor’ in de ware betekenis van het woord: onderzoeker. Omdat hij niet zelf van alle markten thuis kan zijn, zal hij als projectmanager verschillende andere disciplines onder zijn verantwoordelijkheid aansturen: social audit, milieu-audit, integrity audit, control audit, enz. Zijn strenge beroepsregels – en mede daardoor zijn grote aansprakelijkheid en zijn hoge moraliteit – geven hem daarvoor een goede uitgangspositie. In één ‘audit proces’ zullen verschillende audits worden uitgevoerd: een financial audit, een ISO-audit, een audit van de ‘code of conduct’, enz. Cliënten zullen niet lang meer

gedogen dat daarvoor verschillende auditors (van verschillende organisaties) over de vloer komen.

De toekomstige accountant werkt – gemiddeld – met beter geschoolde cliënten en in een volwassen markt: doorzichtig, concurrerend en kwaliteitsgericht.

## De toegevoegde waarde van accountantswerk

De maatschappelijke waardering voor het leveren van ‘een grote mate van zekerheid’ met betrekking tot de jaarrekening zal naar mijn mening toenemen. Dit zal enerzijds worden bereikt door een verdere verlaging van de controlekosten en anderzijds door een betere afstemming met de directie en commissarissen over de inhoud en richting van de controlearbeid.

Voorts zullen er waarden worden toegevoegd op het gebied van ‘internal governance’: het geheel van interne beheersing van de gestelde doelen.

Commissarissen zullen vaker met de accountant van gedachten willen wisselen over openstaande risico’s, vaker een second opinion willen horen over de afweging van bepaalde risico’s. De accountant zal uitgebreider over de kwaliteit van de processen rapporteren (al of niet vooruitlopend op een ‘assertion’ van de ondernemingsleiding over het beheersingsstelsel).

Met betrekking tot het aspect ‘bestuurdersaansprakelijkheid’ zal er in ondernemingsland in toenemende mate belang aan worden gehecht dat de directie en commissarissen het proces van het wegen van risico’s en de beslissingen over het beheersingssysteem zorgvuldig hebben toegepast. De uitkomst van dat proces is minder van belang. Het gaat derhalve niet direct om de keuzes maar om het keuzeproces. Het achterwege laten van een due diligence-onderzoek bij een acquisitie van een belangrijke deelneming zal in de toekomst – zo dat thans al niet zo is – als onverantwoordelijk bestuur en als verwijtbaar worden aangemerkt. De toenemende kennis van de accountant – of liever van het controleteam – van de branche en van de onderneming, zijn aanlevering van en bemiddeling in kennis van elders, en verbetering van enkele andere vaardigheden (zie hiervoor ‘fraude’ en ‘profiel’) zal de cliënt weten te waarderen. Het audit proces en de uitkomsten zullen breder worden (zie de voorgaande paragraaf).



Indien men het bovenstaande in acht neemt, zal naar mijn mening niet alleen de toegevoegde waarde van de accountant toenemen maar ook de omvang van zijn declaratie.

## IT

De tendens is waarneembaar dat processen binnen organisaties een steeds grotere mate van integratie kennen. Het begon met de integratie van processen over afdelingsgrenzen heen (bijvoorbeeld logistiek en financiële administratie). Vervolgens over landsgrenzen. Een volgende stap is de integratie over de organisatiegrenzen heen. In eerste instantie begon dit proces aarzelend met de uitwisseling van bestanden; thans zien we dat er real time koppelingen zijn. De integratie heeft zijn invloed op de administratieve organisatie. De klassieke interne controlemaatregelen zoals functiescheidingen doen geen opgeld meer. In een aantal gevallen zijn functiescheidingen overbodig geworden, omdat de menselijke faalfactor is geëlimineerd. In andere gevallen wordt gebruik gemaakt van andere controlemiddelen zoals verbandscontroles en cryptografische identificaties.

Een en ander betekent dat de accountantswerkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole zullen veranderen. Goed opgezette geïntegreerde systemen hebben meer zekerheden in zich dan handmatige systemen. De controlewerkzaamheden zullen zich richten op het analyseren van de wijze waarop de organisatie de betrouwbare werking van die systemen beheerst. Een analyse die sterk wordt gestuurd door de onderkende bedrijfsrisico's die voorkomen uit de zwakke punten in de controlestructuur van de geïntegreerde systemen.

In de toekomst is niet uit te sluiten dat systemen auditfaciliteiten krijgen, zodat door een intern en extern auditor kan worden vastgesteld dat het systeem 'onder controle' is. De integratie tussen de systemen van de cliënt en de auditsystemen van de accountant zal daardoor toenemen. De integratie van een IT-deskundige in het multidisciplinaire team zal daardoor een stimulans krijgen.

### De onafhankelijkheid van de accountant

Een punt van zorg van het maatschappelijk verkeer blijft de onafhankelijkheid van de accoun-

tant. Ik constateer in discussies met journalisten dat het beroep in de ogen van de buitenwacht op een afglijdende schaal zit: het maatschappelijk verkeer meent in toenemende mate een grotere onafhankelijkheid te moeten vereisen. Ten dele is enige argwaan terecht; ten dele is het naar mijn mening een 'hype'.

Soms wordt geconstateerd dat accountantsorganisaties zoveel andere diensten en soms zelfs producten in materiële zin – zoals softwarepakketten – aanbieden, dat men de onafhankelijkheid van de accountant met betrekking tot het advies over het leveren van andere diensten in twijfel trekt. Van groot belang is dat de 'accountantsorganisatie' – welk woord past beter bij een van accountantshuis tot multi-zakelijke dienstverlener uitgegroeide onderneming? – helder is in haar communicatie. Geen verborgen deelnemingen derhalve in ondernemingen die zich in de markt onafhankelijk van het accountantskantoor profileren. Naarmate de totale omvang van de dienstverlening voor een bepaalde organisatie toeneemt, neemt de druk op de onafhankelijkheid van de dienstverlener toe. Dit geldt niet alleen voor de accountant maar ook voor de adviseur van het kantoor waarbij hij werkzaam is: de onafhankelijkheid van zijn advies zou ook onder druk kunnen komen te staan. Het gaat derhalve om de totale omzet per cliënt in relatie tot de omzet van het kantoor en niet om de splitsing tussen controle en advies. Maar dit is in de accountantswereld geen nieuw inzicht.

Het risico van inbreuk op onafhankelijkheid wordt beïnvloed door twee niet onbelangrijke tegenkrachten. Allereerst werkt men in grotere organisaties in toenemende mate met resultaatverantwoordelijke business units; de professionals in deze units willen bij voorkeur goed werk afleveren en laten zich daarvan moeilijk afbrengen door andere units: het eigenbelang telt zwaarder dan het groepsbelang. De andere tegenkracht is de aansprakelijkheid: voordat je het weet wordt een derde deskundige ingeschakeld die een oordeel over je werk moet afgeven. Een negatief oordeel over dat werk levert niet alleen een kras over de professionele neus op maar ook een 'douw' in de eigen organisatie.

Ik meen – zoals gezegd – enigszins een hype te constateren. Met name bij advocaten die soms zeer snel vraagtekens zetten bij de onafhankelijk-

heid van een accountant als het gaat om het leveren van bewijsmateriaal in civiele en strafrechtelijke zaken. Als een accountant zijn rug niet recht kan houden is het in een zeer concurrerende markt overigens de vraag of hij dat eerder zal doen bij een niet-cliënt – dus een prospect – of bij een vaste bestaande relatie.

De beroepsorganisatie, de opleiding en de leiding van de accountantsorganisaties dienen de onafhankelijkheid en andere vormen van beroepsintegriteit aandacht te geven.

In deze tijd van aandacht voor het commerciële mag de aandacht voor de gezondheid van de wortels van ons beroep niet verslappen.

## **Ethiek**

Er is een tendens in de maatschappij te onderkennen van een groeiende aandacht voor normen en waarden. De codes of conduct zullen naar mijn mening zelfs object van controle worden. Hoe staat het met deze normen en waarden binnen het accountantsberoep? Vroeger stond de beroepsethiek vooraan in de rij van deugden van de accountant. De vijftigers onder ons hebben les gehad van vooraanstaande beroepsgenoten. Zij besteedden ruim aandacht aan ethische vraagstukken. Mijn leeftijdsgenoten werden door deze vooraanstaanden en minder bekenden bovendien op kantoor in alle rust, tijdens het 'afwerken van de dossiers', onderhouden over wat wel en wat niet goed was. Die tijd is voorbij. Daar hoeven we geen spijt over te hebben, maar de vraag is wat er voor in de plaats is gekomen. Marketingplannen, groeiscenario's, persoonlijke jaarplannen en score cards? Er bestaan thans, nog meer dan vroeger waarschijnlijk, voldoende mogelijkheden voor persoonlijke keuzevraagstukken, in het vakjargon van de ethici 'dilemma's' genoemd. Wat te denken van het dilemma: de cliënt is koning/de schoorsteen moet roken enerzijds en de kwaliteit en onafhankelijkheid van het werk – met name als er kritisch gerapporteerd moet worden over de opdrachtgever – anderzijds. En denk eens aan de instandhouding van de 'Chinese walls'. Lijsbehoud op lange termijn, second opinions door collega's op verzoek van andere belanghebbenden en aansprakelijkstelling moeten ons op het rechte spoor houden. Af en toe een workshop over integriteit binnen het accountantsberoep zal zeker geen kwaad kunnen.

## **Beroepsregels**

Met betrekking tot de accountingregels is een tendens te onderkennen van een toename van informatie in de verslaggeving over de risico's van het ondernemen, van bepaalde transacties of soorten transacties en van voorraadposities. Ook is een verbetering te constateren in de kwaliteit van de financiële analisten en daarmee van hun vragen en kanttekeningen. Verder zullen regels in branches eerder toenemen dan afnemen. Ook dit zal tot grotere specialisatie van de accountant leiden.

De regels voor de controle zullen naar mijn mening minder specifiek worden; vergelijk de ontwikkelingen in het controleproces. Valt er in de toekomst minder te beoordelen door de tuchtrechters als hun een geval ter beoordeling wordt voorgelegd? Neen, integendeel. Enerzijds niet omdat men in meerdere mate het controleproces, inclusief de risico-inschattingen, zal moeten 'naspelen'. Anderzijds zullen andere elementen zoals beoordeling of er voldoende specifieke kennis en vaardigheid in het controleteam aanwezig waren, een rol gaan spelen. De landen waar de internationale auditing standards nog niet zijn ingevoerd en waarbij de SEC bezorgd is over de kwaliteit van de accountantscontrole, staat een verzwaring van de controlestandaarden te wachten. Door een toename van de globalisering in de financiële wereld, vooral door de vervaging van de 'beursgrenzen', zullen de internationale standards aan belang winnen.

## **De declaratie en het inkomen**

Ondanks de roep van cliënten om de declaraties te specificeren, zullen de declaraties met betrekking tot de controle van de jaarrekening niet meer worden gedetailleerd. Allereerst zullen de meeste declaraties van tevoren worden overeengekomen; slechts het 'meer- en minderwerk' zal worden toegelicht.

De prijs van de jaarrekeningcontrole zal in de toekomst niet meer totstandkomen door de te verwachten uren van het controleteam te vernieuwen met standaardtarieven. De samenstelling van het team en de maand(en) waarin werk geleverd moet worden zijn prijsbeïnvloedende factoren. Het is naar mijn mening waarschijnlijk dat er twee uurtarieven ontstaan: een uurtarief dat gehanteerd wordt als er op basis van uren wordt

nagecalculeerd, bijvoorbeeld bij regiewerk, en een uurtarief voor complexere opdrachten. Dit laatste tarief is meer een machine-uurtarief dan een manuurtarief. In dit tarief dienen allerlei centrale ontwikkel- en researchkosten, zoals analyses van branches, te worden opgenomen. Ook de kosten van IT en activiteiten op het gebied van benchmarking dienen in dit tarief te worden opgenomen. Wat gebeurt er met het inkomen van de vennoten/directeuren-aandeelhouders als de controleteams veel kleiner worden dan in het verleden? Zal de ratio partner/staf met andere maatregelen op peil gehouden worden, zoals 'half partnership'-personen die wel accountantsverklaringen tekenen en 'accountant manager' zijn maar niet als partner volledig meedelen. Is het beroep dan nog aantrekkelijk voor 'hoogvliegers'? Of voor de echte ondernemende accountants?

### De verdere toekomst

We staan aan de beginfase van een transformatieperiode. Het huidige accountantsbestand, bestaande uit in accounting geschoolde mensen en mensen die op grond van karakter etc. gekozen hebben voor het beroep (met het imago van 10 à 20 jaar geleden), wordt omgevormd richting adviseurs. Als gevolg van de transformatie zal de opleiding aangepast worden. De beroepsorganisatie zal in relatieve zin een steeds kleiner deel van de opleiding verzorgen; de kantoren zullen zelf hun 'generalisten' opleiden en de 'specialisten' zullen in toenemende mate hun opleiding in 'het bedrijfsleven' – dat wil zeggen in de praktijk – krijgen. Het kantoor als 'lerende organisatie' waar medewerkers onderling kennis uitwisselen en dat

met externe impulsen naar hogere niveaus stijgt, zal de toekomst hebben. Het verschil tussen het profiel van het kleine accountantskantoor en het grote kantoor zal groter worden. Ook zal het carrièrepad steiler zijn dan vroeger. Ten slotte zal het imago van het accountantsberoep veranderen, hetgeen weer andere typen jonge mensen zal aantrekken. Aldus is het waarschijnlijk dat die 'goeie oude accountant, die snel en feilloos onlogische zaken uit een jaarrekening of administratie haalt', uitsterft. Dan verdwijnt dus ook de mix van accountant/consultant. Dan blijven er in de toekomst 'consultants met – slechts geringe – accountingvaardigheden' over. Tegen die tijd zullen we ook een ander woord gevonden hebben voor 'accountantskantoor' als we daar die 'mega-multi-zakelijke-dienstverlener' mee bedoelen. En dan ontstaat er mogelijk een gat in de markt voor de ouderwetse accountant, werkzaam bij een kantoor dat zich geheel richt op de core business: het controleren van financiële verantwoordingen.

Vervolgens zullen de creatiefsten van dat kantoor ontdekken dat het voor de hand ligt naast de accountantsverklaring ook een adviesje te geven. En de geschiedenis zal zich herhalen.

Tot slot een voorspelling met een hoge 'uitkomstwaarde': 'Het accountantsberoep wordt nog boeiender dan het al was.'

---

### LITERATUUR

- Elliot, R.K., (1994), *The Future of Auditing*, *Journal of Accountancy*.
- Elliot Committee, (1996), *Final Report of the Special Committee on Assurance Services*, AICPA, October 18.